

KONTROLA POSTĘPOWANIA DOTYCZĄCEGO OKREŚLANIA WARTOŚCI RYNKOWEJ W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

STANISŁAW BOGUCKI

I. Uwagi ogólne

Podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych określono w art. 6 ustawy z dnia 29 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych w sposób niejednolity. Została ona zróżnicowana w zależności od rodzaju czynności cywilnoprawnej podlegającej omawianemu podatkowi, stanowi ją natomiast wartość rynkowa przedmiotu opodatkowania, z tym że w zależności od kategorii czynności cywilnoprawnej jest to wartość rynkowa, równowartość w złotych kwoty zagranicznych środków płatniczych, wartość świadczeń, wartość wkładów, wartość dopłat, wartość długów i ciężarów albo zobowiązań, kwota lub wartość pożyczki albo depozytu, wartość majątku, wartość kapitału zakładowego, kwota zabezpieczonej wierzytelności¹.

Zasadniczo największą rolę odgrywa wartość rynkowa zarówno z uwagi na rodzaje czynności, których dotyczy, jak i częstość występowania². Wartość rynkowa ma podstawowe znaczenie przy umowach sprzedaży i zamiany, a ponadto znajduje zastosowanie przy określaniu wartości nieruchomości lub prawa wieczystego użytkowania, przy umowie dożywocia, wartości rzeczy lub praw majątkowych nabywanych ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku, przy umo-

1 Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 343.

2 M. Kępa, *Tryb ustalania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rada Prawny” 2010, nr 4, s. 24.

wach o zniesieniu współwłasności lub dział spadku³. Warto również zauważyć, że przy oddaniu spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania podstawę opodatkowania stanowi roczna wartość nieodpłatnego używania, która jest przyjmowana na poziomie 4% wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego oddanego do nieodpłatnego używania (art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. „e” u.p.c.c.). W przypadku umów sprzedaży należy przyjąć, że cena jest równoznaczna wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej. Dlatego też nie wydaje się konieczne, co zostało potwierdzone również w orzecznictwie, stosowane czasami zastrzeżenie umowne, że strony ustalają, iż wartość rynkowa przedmiotu transakcji równa jest jego cenie. O takiej sytuacji faktycznej i prawnej jest mowa w jednym z wyroków: „[...] wbrew stanowisku [...] wyrażonemu w zaskarżonej decyzji strony określiły cenę sprzedaży na kwotę 207 tys. zł, którą to wartość należy potraktować jako określoną przez strony wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej”⁴. Konieczność określenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej zachodzi natomiast w przypadku tych czynności cywilnoprawnych, w których nie ma ceny (umowa zamiany, umowa dożywocia, umowa zniesienia współwłasności, umowa o dział spadku)⁵.

Poza zasygnalizowaniem kryteriów, według których określana jest wartość rynkowa, co zostanie uczynione w punkcie drugim opracowania, zamiarem autora nie jest szczegółowe omówienie określania wartości rynkowej przedmiotu poszczególnych czynności cywilnoprawnych w podatku od czynności cywilnoprawnych. Wiąże się z tym wiele ważnych i kontrowersyjnych kwestii, które zasługują na oddzielne potraktowanie⁶. Po nowelizacji hipoteki, która weszła w życie z dniem 20 lutego

3 Na temat sposobu interpretacji tych terminów – por. S. Bogucki, Rozumienie terminów cywilistycznych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych. (w:) Doradca podatkowy obrońcą prawa podatnika, t. IV, red. nauk. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2010, s. 23–40; tenże, Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 czerwca 2009 r., (II FSK 265/08), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 1, s. 157.

4 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2008 r. (I SA/Wr 878/08), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

5 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 193.

6 W literaturze przedmiotu por. zwłaszcza M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 211–231; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 187–200; M. Kępa, Tryb..., s. 24–33; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 351–385; M. Waluga, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 216–237.

2011 r., takie poważne teoretyczne i praktyczne konsekwencje są związane z opodatkowaniem hipoteki podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zwłaszcza w zakresie podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych⁷. Nie należy oczywiście zapominać, że opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega tylko i wyłącznie konkretna czynność cywilnoprawna, a nie jej przedmiot, np. rzecz lub prawo majątkowe⁸. W ramach tematu wymienionego na wstępie celowe jest natomiast przedstawienie związanej z tym problematyki czynności sprawdzających i dowodowych podejmowanych przez organy podatkowe w świetle kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, o czym będzie traktowała część trzecia i czwarta niniejszego opracowania.

2. Zasady określania wartości rynkowej

Zasady określania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej zostały uregulowane w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. W myśl tego przepisu, który zawiera definicję legalną określania wartości rynkowej, wartością tą jest przeciętna cena stosowana w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów. Analiza tej definicji pozwala dostrzec, że ustawodawca zdefiniował to pojęcie poprzez sięgnięcie do przeciętnej ceny, którą ustala się na podstawie cen: (a) z dnia dokonania tej czynności (b) stosowanych w danym miejscu w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, (c) stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia rzeczy, (d) bez odliczenia długów i ciężarów.

Ustalając przeciętną cenę, należy przede wszystkim sięgnąć do cen stosowanych w dniu dokonania czynności, co oznacza, że organ czy biegły, określając wartość rynkową rzeczy (prawa), za materiał porównawczy winien wziąć ceny transakcji, które w czasie były najbar-

7 Została ona dokonana ustawą z dnia 26 czerwca 2009 r. o zmianie ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 131, poz. 1075. Na ten temat zob. M. Goettel, A. Goettel, *Podatkowe konsekwencje zmiany stanu prawnego dotyczącego hipoteki*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 20.

8 S. Bogucki, *Rozumienie...*, s. 23–24.

dzień zbliżone do dnia czynności, której wartość przedmiotu jest określana, a nie na dzień porównywania przeciętnych cen⁹. Wskazuje się w związku z tym w piśmiennictwie, że jeżeli w porównywalnym czasie nie było podobnych transakcji, to należy wówczas uznać, że w danym przypadku mamy do czynienia z ceną odpowiadającą wartości rynkowej¹⁰. Zwraca się również uwagę, że kryterium „z dnia dokonania czynności” ma również dodatkowe znaczenie. Konieczne jest bowiem ustalenie stanu przedmiotu czynności cywilnoprawnej w dniu dokonania tej czynności, uwzględniając, jaki był stan i stopień zużycia w tym momencie. Oględziny i wyjaśnienia stron mogą mieć istotne znaczenie dla ustalenia tego stanu¹¹.

Przy określaniu przeciętnej ceny należy wziąć również pod uwagę miejsce położenia rzeczy, która to przesłanka została wprowadzona do art. 6 ust. 2 u.p.c.c. od dnia 1 stycznia 2007 roku. Nowelizacja mia-

9 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 maja 2009 r. (I SA/Sz 128/09): „Skoro zatem operat szacunkowy z dnia [...], przedłożony przez podatnika na wezwanie organu do podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania, zawierał wycenę szacunkową nieruchomości, której dotyczyła czynność zniesienia współwłasności, dokonaną według innego jej stanu aniżeli z dnia dokonania tej czynności (dokonania zniesienia współwłasności w drodze ugody sądowej), to wobec odmowy ze strony podatnika podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania do wysokości wskazanej wstępnie przez organ podatkowy, powinnością tego organu było powołanie biegłego rzeczoznawcy w celu określenia jego wartości rynkowej”; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2008 r. (VIII SA/Wa 56/08): „Prowadząc postępowanie podatkowe w trybie art. 6 ust. 3 i ust. 4 ustawy z 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, organy podatkowe obowiązane są ustalić wartość rynkową nieruchomości na dzień jej sprzedaży. Nie oznacza to jednak, że w celu określenia wartości rynkowej obowiązane są przyjmować w podejściu porównawczym wyłącznie ceny sprzedaży identycznych nieruchomości sprzedawanych dokładnie tego dnia, w którym została zawarta umowa”.

10 Por. A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 190.

11 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2008 r. (III SA/Wa 235/08): „Umowa sprzedaży, jako czynność cywilnoprawna, zawiera przedmiot tej sprzedaży. Ten przedmiot sprzedaży został wskazany w umowie przedwstępnej. Wskazano, iż jest to budynek na określonym etapie budowy (stan surowy) wraz z gruntem. W takiej sytuacji organ podatkowy nie mógł przyjąć, iż przedmiotem sprzedaży jest budynek wykończony w 95%, zatem prawie gotowy do zamieszkania. Sąd stwierdza, iż w niniejszej sprawie nie chodzi o skutki umowy przedwstępnej, bowiem tego Sąd nie kwestionuje, ale o przedmiot umowy ostatecznej określony w umowie sprzedaży i zgodny z umową przedwstępną poprzedzającą tę sprzedaż. Zatem w rozpoznawanej sprawie, należało ustalić wartość rynkową przedmiotu sprzedaży, czyli budynku w stanie surowym wraz z gruntem, w dniu zawarcia umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego [...]. Gdyby przyznać rację organowi podatkowemu, w sytuacji zawarcia umowy przedwstępnej, na podstawie której strony określiłyby jako przedmiot przyszłej sprzedaży budynek w stanie surowym, a następnie przyszły nabywca dokonałby wyburzenia tego budynku z powodu niespełnienia jego potrzeb i po tym zawarło właściwą umowę przenoszącą własność, to zgodnie z rozumowaniem organów podatkowych należałoby przyjąć do podstawy opodatkowania tylko wartość gruntu, ponieważ budynku już by nie było w chwili sporządzania aktu notarialnego”.

ła swoje uzasadnienie praktyczne. W omawianej definicji odstąpiono od warunku stosowania przeciętnych cen w danej miejscowości, co nie w każdej sytuacji było możliwe – zastępując wymaganiem uwzględnienia miejsca położenia rzeczy¹². Przeciętne ceny np. nieruchomości w poszczególnych dużych miastach, a także ceny nieruchomości w dużych i małych miastach oraz na wsi różnią się; niejednokrotnie rozbieżności te są bardzo duże. Uwzględnienie przesłanki miejsca położenia rzeczy umożliwia celniejsze porównanie wartości rzeczy. Położenie rzeczy często wpływa bowiem na różnicę w cenach: budynki biurowe położone w centrum miejscowości mają zazwyczaj wyższą cenę aniżeli położone na peryferiach, podobnie jak wyższą cenę mają zazwyczaj domy mieszkalne położone z dala od miejskiego zgiełku, zaś niższą cenę także nieruchomości położone przy ruchliwej ulicy. Jeżeli obrót rzeczami tego samego rodzaju i gatunku ma miejsce w danej miejscowości, to transakcje ich dotyczące są punktami odniesienia dla określania wartości rynkowej. Jeżeli jednak w danej miejscowości nie dokonywano dotąd obrotu danymi rzeczami (prawami), to można rozważać przyjęcie, że określona przez strony transakcji cena jest przeciętną ceną w danej miejscowości¹³. Wartość ta będzie stanowić wartość rynkową w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.c.c., jeżeli organ podatkowy podzieli ten punkt widzenia podatnika. W przeciwnym razie organ podatkowy winien wszcząć procedurę określoną w art. 6 ust. 3 u.p.c.c.¹⁴. Wykładnia językowa ww. przepisu nie daje bowiem możliwości badania przeciętnych cen w obrocie rzeczami tego samego rodzaju w innych miejscowościach (nawet sąsiadujących ze sobą), co może ewentualnie stanowić przesłankę do zastosowania innych rodzajów wykładni. Zwraca się uwagę, że określenie wartości rynkowej nie zawsze następuje na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości, lecz w obrocie ogólnokrajowym, a czasami nawet szerszym. W szeregu sytuacjach transakcje są bowiem oderwane od miejsca ich dokonywania, a raczej związane z cechami rzeczy (prawa), którego dotyczą. Dotyczy to zwłaszcza sprzedaży praw (akcji, udziałów, wierzytelności), w których określenie wartości rynkowej nie zawsze następuje na podstawie cen stosowa-

12 M. Waluga, *Ustawa...*, s. 217.

13 Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1996 r. (SA/Wr 2091/95), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, z. 1, poz. 26.

14 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 375.

nych w danym miejscu, lecz w obrocie ogólnokrajowym, a czasami nawet szerszym¹⁵.

Określanie wartości rynkowej następuje nie tylko na podstawie przeciętnych cen stosowanych w określonym miejscu, ale również z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia. Wskazuje się, że po nowelizacji art. 6 ust. 2 u.p.c.c., dokonanej z dniem 1 stycznia 2007 r., wszystkie trzy kryteria wymienione w tym przepisie powinny być traktowane równoprawnie przy ustalaniu wartości rynkowej; będą to przeciętne ceny stosowane w danym miejscu, a także stan i stopień zużycia rzeczy. Do takiej konkluzji może prowadzić użycie przez prawodawcę w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. po zwrocie „z uwzględnieniem” wszystkich trzech wyżej wymienionych kryteriów. Należy przy tym wyraźnie zaakcentować, że pomiędzy kryterium „przeciętnych cen” a kryterium „stan i stopień zużycia” występuje określony związek, co oznacza, że nie można pominąć przy określaniu wartości rynkowej stanu i stopnia zużycia rzeczy i ograniczyć się wyłącznie do przeciętnych cen, ponieważ konsekwencją użycia zwrotu „z uwzględnieniem” jest wymóg łącznego stosowania kryteriów określonych w omawianym przepisie¹⁶. Te kryteria powinni uwzględnić biegli przy sporządzaniu opinii, jak również organy podatkowe przy określaniu wartości rynkowej. Warto jednak zauważyć, że zarówno biegli, jak i organy podatkowe, badając przeciętne ceny, zazwyczaj nie mają dostępu do rzeczy, których te ceny dotyczyły. Nie mogą zatem stwierdzić, że za punkt odniesienia zostały przyjęte rzeczy o podobnym stanie i zużyciu¹⁷.

Zgodnie z omawianą regulacją prawną, ustalanie wartości rynkowej następuje bez odliczenia długów i ciężarów. Dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych wartość rynkowa jest ustalana bez pomniejszenia o wymienione obciążenia. Wartością rynkową dla tego podatku jest bowiem przeciętna cena w danym miejscu, a nie cena za rzeczy obciążone długami i ciężarami¹⁸. „Przy ustalaniu wartości ryn-

15 Por. A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 188. Autorzy ci podkreślają, że dosłowne przepisanie do komentowanego artykułu postanowień poprzednio obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej było nie do końca przemyślane.

16 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 375–376. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 kwietnia 2008 r. (I SA/Sz 507/05); wyrok NSA z dnia 27 maja 1998 r. (I SA/Lu 527/97), niepublikowane.

17 A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 190.

18 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2007 r. (I SA/Lu 657/06): „W sytuacji, gdy wobec niewskazania przez strony umowy sprzedaży udziałów w spółce, na wezwanie, o którym

kowej nie następuje odliczanie długów i ciężarów, ponieważ wartość rynkowa odnosi się do rzeczy będącej przedmiotem czynności cywilnoprawnej, a nie do rzeczy obciążonej. Oznacza to przyjęcie wartości rynkowej samej rzeczy z pominięciem jej obciążeń. W świetle postanowień ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przejęte przez nabywcę rzeczy długi i obciążenia ani nie zwiększają umówionej przez strony ceny rzeczy (prawa), ani nie mogą być użyte do zmniejszenia ich wartości rynkowej¹⁹.

Warto w tym miejscu nadmienić, że nie w każdym przypadku organ podatkowy będzie uprawniony do kwestionowania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej. Należy bowiem zauważyć, że podstawę opodatkowania w przypadku umownego działu spadku lub zniesienia współwłasności stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku. W przypadku jednak dokonania działu spadku lub zniesienia współwłasności orzeczeniem sądu podstawę opodatkowania stanowi wysokość spłat lub dopłat wynikająca z treści tego orzeczenia jako uwzględniająca już rynkową wartość rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad przypadający na podatnika udział we współwłasności lub spadku. Dobrą ilustracją takiego stanowiska jest jedno z orzeczeń, w którym sąd, powołując się na związanie wynikające z art. 365 § 1 k.p.c. stwierdził, że „Według art. 6 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c. podstawę opodatkowania stanowi przy umowie o zniesienie współwłasności lub o dział spadku wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku. Zasada ta, implikująca uprawnienie organów podatkowych do ustalania tej wartości, ma zastosowanie tylko do umownego zniesienia współwłasności lub działu spadku. Rynkowa wartość rzeczy lub prawa majątkowego na-

mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c. [...] organ podatkowy – na podstawie art. 6 ust. 4 tej ustawy – dokonuje jej określenia na podstawie opinii biegłego, to bez naruszenia powołanego art. 6 ust. 2 nie może jej określić w inny sposób niż na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania czynności, bez odliczenia długów i ciężarów. Z woli bowiem ustawodawcy jest to jedyny sposób określenia wartości rynkowej przedmiotu sprzedaży stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a zauważyć należy, że podstawa opodatkowania musi być określona w ustawie”; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 190–191; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 374.

19 M. Jasiakiewicz, Ustalenie podstawy odliczania opłaty skarbowej od notarialnych umów sprzedaży własnościowego prawa do lokalu w spółdzielniach mieszkaniowych w wypadku niespłaconego kredytu, „Rejent” 1997, nr 12, s. 115; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 374.

bytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku w przypadku, gdy dział ten lub zniesienie współwłasności następuje w drodze orzeczenia sądu, jest natomiast określona kwotą spłat lub dopłat zasądzonych tym orzeczeniem. [...] orzeczona spłata lub dopłata wynika z ustalenia wartości rzeczy i praw podlegających podziałowi według cen z daty dokonania działu i uwzględnienia rozliczeń pomiędzy współspadkobiercami lub współwłaścicielami, wynikających z nakładów poniesionych z ich majątków odrębnych na majątek objęty działem, albo też, przeciwnie, wynikających z nakładów poczynionych na ich majątek odrębny kosztem majątku podlegającego podziałowi. Nie ma więc usprawiedliwionych podstaw normatywnych twierdzenie, iż spłaty lub dopłaty wynikające z orzeczenia sądu, stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, mają jakąś inną wartość niż wartość rynkowa²⁰.

III. Kontrola czynności sprawdzających podejmowanych przez organy podatkowe

Jeżeli podatnik nie określił wartości rynkowej przedmiotu tej czynności zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. bądź też wartość określona przez niego nie odpowiada – według oceny organu podatkowego – jej wartości rynkowej, to organ ten – stosownie do art. 6 ust. 3 u.p.c.c. – wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej wstępnej oceny²¹. Termin, w którym podatnik powinien zastosować się do wezwania organu podatkowego, nie może być krótszy niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Jest on terminem prawa materialnego, co oznacza, że organ podatkowy nie może przed upływem tego terminu podjąć dalszych działań zmierzających do urealnienia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej określonej w postanowieniach art. 6 ust. 4 u.p.c.c. Termin ten nie może zostać skrócony nawet w przypadku, gdy

20 Por. wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009 r. (II FSK 1054/08). Zob. również wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 grudnia 2009 r. (I SA/OI 553/09).

21 M. Waluga, *Ustawa...*, s. 232; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 376.

podatnik przed jego upływem poinformował organ podatkowy, że nie dokona urealnienia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej²².

Omawiana kwestia wiąże się z rozległą problematyką wezwań w ogólnej procedurze podatkowej. Wezwanie powyższe, z proceduralnego punktu widzenia, jest czynnością sprawdzającą w rozumieniu działu V Ordynacji podatkowej, podjętą w oparciu o art. 274a § 2 o.p., który stanowi, że „w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych”²³. Wskazuje się w związku z tym w piśmiennictwie, że zakres uprawnień przypisanych organowi podatkowemu w tym przepisie budzi poważne wątpliwości w kontekście zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających określonego w art. 272 o.p., ponieważ ocena rzetelności deklaracji i poddawanie jej w wątpliwość oraz wzywianie z tego tytułu do korekty deklaracji wykracza poza ten zakres²⁴.

Oceniając wezwanie lub niewezwanie podatnika, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c., nie zaznacza się wyraźnie w orzecznictwie i literaturze, czy przepis ten ma charakter materialny, czy też formalny, co wszak jest niezbędne do prawidłowej wykładni i zastosowania przepisów prawa. W konsekwencji można znaleźć w literaturze i orzecznictwie stwierdzenia, że wezwanie to jest obligatoryjne, ponieważ organ podatkowy nie powinien przed doręczeniem podatnikowi tego wezwania określać wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłych (art. 6 ust. 4 u.p.c.c.)²⁵. Czasami się podkreśla, że „zaniedbanie organu podatkowego polegające na niepodaniu w wezwaniu skierowanym do podatnika wartości rynkowej według własnej wstępnej oceny stanowi oczywiście naruszenie przepisu

22 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 378.

23 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r. (I SA/GL 997/07); Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 376.

24 J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2009, s. 1050; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 619. Na ten temat por. również C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1194.

25 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 192; M. Waluga, *Ustawa...*, s. 234.

prawa, które może mieć wpływ na wynik sprawy”²⁶. Zdarza się również, że omawiane uchybienie jest przyjmowane za podstawę uchylenia wyroku: „w rozpoznawanej sprawie Dyrektor [...] – działający jako organ podatkowy – zakwestionował wartość udziałów, będących przedmiotem zbycia, podaną przez strony transakcji w umowie z dnia [...], jako nieodpowiadającą wartości rynkowej tych udziałów, jednakże nie wywiązał się w pełni z obowiązków wynikających z powołanych wyżej przepisów, bowiem nie wezwał stron umowy do podwyższenia podanej przez nie wartości w określonym terminie [...]”²⁷. Zdarzają się również orzeczenia, w których sąd uznał niewezwanie podatnika w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. za uchybienie niemające wpływu na wynik sprawy: „niewezwanie strony do podania wartości jest wprawdzie uchybieniem, jednak uchybienie to nie ma wpływu na wynik sprawy. Organy podatkowe zleciły bowiem opracowanie opinii biegłemu, którego ustaleń w zasadzie strona nie kwestionowała. Twierdziła tylko, że wartość nieruchomości budynkowych nie powinna być brana do podstawy opodatkowania. W tej sytuacji brak wezwania strony do podania wartości sprzedaży skutkuje tylko nieobciążaniem strony kosztami opinii biegłego”²⁸.

Regulacja art. 6 ust. 3 i 4 u.p.c.c. przesądza o tym, że wezwanie do skorygowania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest kierowane do podatnika, a nie płatnika podatku²⁹. Tylko organ podatkowy jest uprawniony do kwestionowania wartości czynności cywilnoprawnej podanej przez podatnika. Z art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie można wyprowadzić wniosku, że takie uprawnienie mogłoby przysługiwać również płatnikowi (notariuszowi). Płatnik nie jest organem podatkowym, a czynności wykonywane przez niego mają raczej charakter techniczno-rachunkowych. Pobranie przez płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych nie oznacza zatem wszczęcia postępowania podatkowego. Uprawnienie do takiego wezwania nie przysługuje również gminie ani jej organom, mimo że to właśnie gmina jest beneficjentem wpływów z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy bowiem

26 Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1994 r. (III SA 341/94), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, z. 6, poz. 249.

27 Wyrok WSA Rzeszowie z dnia 14 września 2010 r. (I SA/Rz 385/10).

28 Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r. (III SA 7572/98), Lex nr 39766.

29 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r. (I SA/GL 997/07).

uwzględnić, że tym źródłem dochodów własnych gminy administruje naczelnik urzędu skarbowego jako organ właściwy w sprawach omawianego podatku³⁰.

Przepis art. 6 ust. 3 u.p.c.c. przewiduje określony tryb postępowania organu podatkowego stosowany w omawianym przypadku. Rozpoczęcie tego postępowania następuje wtedy, gdy zachodzi jedna z przesłanek określonych w ustawie, tj. brak określenia wartości przedmiotu czynności przez podatnika albo określenie przez podatnika wartości przedmiotu czynności, która według oceny dokonanej przez organ podatkowy różni się od wartości przedmiotu podanej przez podatnika³¹.

W sytuacji, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej, określona przez podatnika, jest – w ocenie organu podatkowego – wyższa aniżeli wartość rynkowa, nie wydaje się w praktyce prawdopodobne, aby organ podatkowy wzywał podatnika do obniżenia tej wartości³².

Z drugiej strony istnieją regulacje prawne umożliwiające podatnikowi podjęcie odpowiednich działań w przypadku, gdy dojdzie on do przekonania, że określona przez niego wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest wyższa od wartości rynkowej. Podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 1 o.p. (gdy podatek został pobrany przez płatnika) lub art. 75 § 2 pkt 1 lit. b/ o.p. (gdy podatnik sam, w złożonej przez siebie deklaracji, wykazał zobowiązanie podatkowe w wysokości wyższej od należnej i wpłacił zadeklarowany podatek)³³. Dołączenie do wniosku opinii rzeczoznawcy, według której wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest niższa od wartości określonej przez podatnika, niewątpliwie wzmocni argumentację podatnika.

Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.c.c., rozpoczęcie uregulowanego w nim postępowania możliwe jest jedynie wtedy, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej podana przez podatnika nie odpowiada wartości rynkowej, a więc wartości ustalonej według zasad określonych w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. Jeżeli natomiast organ podatkowy nie kwestionuje wskazanej w umowie wartości jako podstawy opodatkowania, to nie

30 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 376–377.

31 M. Kępa, *Tryb...*, s. 28; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 377.

32 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 192.

33 *Ibidem*

można uznać, że zachodzi hipoteza z art. 6 ust. 3 u.p.c.c.³⁴ W art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie określono, jak duża powinna być różnica między tymi wartościami, aby mogło być wszczęte postępowanie mające doprowadzić do ustalenia wartości czynności cywilnoprawnej w sposób zgodny z wymogami ustawy³⁵. W piśmiennictwie podaje się, że warunkiem tego wezwania nie jest wymóg, aby wartość określona przez podatnika nie odpowiadała wartości rynkowej bez uzasadnionej przyczyny. Różnica pomiędzy wartością rynkową ustaloną według oceny organu podatkowego a wartością określoną przez podatnika nie musi być również znacząca³⁶. Należy jednak uwzględnić, że w myśl art. 6 ust. 4 u.p.c.c. dopiero określona przez organ podatkowy z uwzględnieniem opinii biegłego wartość rynkowa, różniąca się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, obliuguje podatnika do poniesienia kosztów opinii biegłego. W przeciwnym przypadku koszty opinii biegłego obciążają organ podatkowy. Organ podatkowy, kwestionując określoną przez strony czynności cywilnoprawnej wartość rynkową przedmiotu tejże czynności, powinien mieć na uwadze tę okoliczność, podejmując czynności wyjaśniające, a zwłaszcza postępowanie dowodowe z uwzględnieniem opinii biegłego, z którą wiąże się obowiązek poniesienia kosztów.

Wymaga podkreślenia, że istotnym i koniecznym elementem wezwania jest podanie przez organ podatkowy, według własnej oceny, wartości rynkowej. Wstępna ocena wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej dokonana przez organ podatkowy na podstawie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie może być oceną dowolną. Organ podatkowy powinien wyjaśnić, czemu poddawana jest w wątpliwość cena określona przez strony, wraz z podaniem informacji o cenach rynkowych na danym terenie w obrocie podobnymi rzeczami w czasie dokonania transakcji oraz urzędową analizę tych informacji³⁷. Akcentuje się w zwią-

34 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2008 r. (I SA/Wr 878/08); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 maja 2005 r. (I SA/Rz 138/04).

35 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 193; por. również Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 377.

36 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 193.

37 Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1998 r. (I SA/Gd 708/96), niepublik. – cyt. za K. Chustecka, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Praktyka i orzecznictwo*, Warszawa 2010, s. 240; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2007 r. (III SA/Wa 1619/07); M. Szymankiewicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Leksykon opodatkowania*, Gdańsk 2010, s. 190–191; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 378.

ku z tym w orzecznictwie, że dokonywanie w ten sposób wstępnej oceny wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej pozwoliłoby uniknąć długotrwałego postępowania sądowego. Jeżeli wezwanie do podwyższenia ze wskazaniem wyłącznie kwoty nie podaje przyczyn zakwestionowania pierwotnie określonej przez strony wartości transakcji, to nie sposób ocenić, czy sformułowanie propozycji cenowej jest w danym przypadku czymś więcej niż tylko zupełnie dowolną sugestią organu podatkowego. Tak sformułowane wezwanie jest niewystarczające dla realizacji wezwania, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c.³⁸

W przypadku wezwania przez organ podatkowy w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. podatnik ma kilka możliwości: (a) może dokonać podwyższenia wartości rynkowej do wielkości akceptowanej przez organ podatkowy, (b) może nie zgodzić się z podaną wartością i pozostać przy wartości pierwotnej, (c) może nie zgodzić się z wartością podaną przez organ podatkowy i podać nową wartość podstawy opodatkowania³⁹. Jeżeli podatnik nie skorzysta z możliwości zajęcia stanowiska wobec wezwania organu podatkowego, wówczas tę sytuację należy traktować na równi z przypadkiem wymienionym w punkcie (b), tzn. przyjdzie przyjąć, że podatnik nie zgodził się z proponowanym przez organ podatkowy podwyższeniem wartości rynkowej i pozostał przy wartości rynkowej określonej przez strony danej czynności cywilnoprawnej.

Podatnik na wezwanie organu może dokonać podwyższenia wartości rynkowej do wielkości akceptowanej przez organ podatkowy. Z przepisów nie wynika wprawdzie wprost, jakie działania winien podjąć organ podatkowy w sytuacji, gdy na wezwanie tego organu podatnik skoryguje wartość, niemniej należy dojść do wniosku, że w takim przypadku organ podatkowy nie może określić tej wartości w drodze decyzji podatkowej, a więc nie ma także podstaw do wszczęcia postępowania podatkowego w celu wydania takiej decyzji (wniosek *a contrario* z art. 6 ust. 4 u.p.c.c.). Według poglądu wyrażonego w orzecznictwie postępowanie w takiej sprawie powinno zatem zakończyć się na etapie czynności sprawdzających, poprzez skorygowanie deklaracji podat-

38 Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1998 r. (I SA/Gd 708/96), niepublik. – cyt. za K. Chustecka, *Podatek...*, s. 240–241; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2007 r. (III SA/Wa 1619/07); M. Kępa, *Tryb...*, s. 27–29.

39 D. Kosacka-Łędziewicz, J. Zubrzycki, *Podatek od czynności cywilnoprawnych 2001*, Wrocław 2001, s. 87.

kowej i uiszczenie należnego podatku we właściwej wysokości wraz z odsetkami za zwłokę, bez wszczynania postępowania podatkowego i wydawania decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p.⁴⁰ Podkreśla się przy tym, że do dokonania takiej korekty jest uprawniony podatnik, nawet wówczas gdy za obliczenie podatku od czynności cywilnoprawnej, jego pobór i odprowadzenie odpowiada płatnik: „Należy bowiem z jednej strony uwzględnić fakt, że płatnik nie jest uprawniony do kwestionowania wartości przedmiotu opodatkowania, wskazanej przez strony czynności cywilnoprawnej, winien jedynie uprzedzić strony o prawie organu podatkowego do zakwestionowania tej wartości. Z drugiej zaś strony trzeba pamiętać o generalnej zasadzie prawa podatnika do korekty deklaracji podatkowej (art. 81 o.p.) oraz o celu czynności sprawdzających, jakim jest umożliwienie skorygowania wadliwych (art. 274 o.p.), a nawet nierzetelnych (art. 274a o.p.) deklaracji podatkowych, bez potrzeby wszczynania kontroli podatkowej czy też postępowania podatkowego, a także bez narażania podatnika na dodatkowe sankcje podatkowe czy też odpowiedzialność karną skarbową”⁴¹.

IV. Kontrola postępowania dowodowego przeprowadzanego przez organy podatkowe w celu określania wartości rynkowej

W przypadku, gdy podatnik pomimo wezwania nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą w ocenie organu podatkowego wartości rynkowej, organ podatkowy dokonuje jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy (art. 6 ust. 4 u.p.c.c.). W art. 6 ust. 4 u.p.c.c. słowo „biegły” zostało użyte w liczbie pojedynczej, więc w praktyce mogą powstawać wątpliwości dotyczące liczby biegłych. Wydaje się, że z takiej redakcji przepisu nie można jednak wyciągnąć wniosku, że w sprawach, o których mowa w tym przepisie, dopuszczalne jest powołanie tylko jednego biegłego. W razie potrzeby organ podatkowy może powołać dwóch

40 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r. (I SA/GL 997/07).

41 *Ibidem*. Por. również J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2006*, Wrocław 2006, s. 986.

lub więcej biegłych⁴². Dopiero bezskuteczne wezwanie, tj. nieokreślenie wartości lub błędne jej określenie (gdy określona wartość nie odpowiada wartości rynkowej) pociąga za sobą obowiązek określenia wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego przez organ podatkowy z uwzględnieniem opinii biegłego – od dnia 1 stycznia 2007 r. również na podstawie przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy⁴³.

Treść art. 197 § 1 o.p. wskazuje wprawdzie na to, że skorzystanie z tego środka dowodowego pozostawia się uznaniu organu podatkowego. Nie można go jednak interpretować w oderwaniu od innych przepisów postępowania. Mimo użycia w art. 197 § 1 o.p. zwrotu „może powołać biegłego” przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego nie jest fakultatywne, ponieważ granice swobody korzystania z tego środka dowodowego są wyznaczone między innymi zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.), zobowiązującą organ od podjęcia wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy⁴⁴. W świetle art. 197 § 2 o.p. organ podatkowy jest obowiązany wprowadzić ten środek dowodowy do postępowania wówczas, gdy opinii biegłego wymagają przepisy prawa podatkowego⁴⁵. Jednym z takich przepisów szczególnych jest art. 6 ust. 4 u.p.c.c., który wprowadza *expressis verbis* wymóg powołania biegłego⁴⁶. Użycie w treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. zwrotu: „organ podatkowy dokona jej (czyli wartości) określenia z uwzględnieniem opinii” nie pozostawia wątpliwości co do obligatoryjnego wykorzystania opinii biegłego⁴⁷.

O powołaniu biegłego lub odmowie powołania kolejnego biegłego organ podatkowy rozstrzyga postanowieniem. W przypadku powołania

42 M. Masternak, *Biegły w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 2, s. 117; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 384.

43 J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 717.

44 Z. Ofiarski, *Ogólne...*, s. 295–296.

45 A. Hanusz, *Podmiotowy charakter zasady zupełności postępowania podatkowego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 10, s. 16; J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 488.

46 Zwraca na to uwagę wielu autorów, np. Ł. Matusiakiewicz, *Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 38; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 381; M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 229–230; P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 958.

47 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2005 r. (III SA/Wa 2265/05); M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 229–230; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 392.

biegłego postanowienie powinno wskazywać osobę biegłego, przedmiot i zakres opinii, a w razie potrzeby szczegółowe pytania do biegłego. W przypadku odmowy powołania biegłego postanowienie powinno zawierać przyczyny, dla których organ uznał, że w sprawie nie są wymagane wiadomości specjalne. Treść takiego postanowienia może być kwestionowana przez stronę w postępowaniu odwoławczym bądź w postępowaniu przez sądem administracyjnym. O powołaniu biegłego decyduje wyłącznie organ podatkowy.

Nie jest uprawnione twierdzenie, że niemożliwe jest uprzednie porozumienie między organem podatkowym a biegłym (także w zakresie wynagrodzenia), któremu ma być zlecone sporządzenie opinii. Stanowi ono w istocie umowę o dzieło (stosunek materialnoprawny), której wyrazem jest powołanie tego biegłego w sprawie do sporządzenia opinii (stosunek procesowy). Należy bowiem zwrócić uwagę, że biegły, który zostanie ustanowiony w sprawie bez wzmiankowanego porozumienia, może zasadnie odmówić jej sporządzenia, zaś możliwości dyscyplinujące biegłego w takiej sytuacji są bardzo ograniczone, jeżeli nie znikome (art. 262 § 1 i § 2 pkt 1 o.p.). Nie można zatem zaaprobować w tym zakresie stanowiska sądu zaprezentowanego w jednym z orzeczeń, w którym sąd skonstatował, że „niedopuszczalnym jest [...] zawieranie [...] umowy cywilnoprawnej z biegłym. [...] Zawarta umowa o dzieło [...] nie tylko jest niezgodna z [...] przepisami, ale również sprzeczna z zasadami regulującymi wynagrodzenie biegłego”⁴⁸. Uwzględniając wcześniejsze uwagi, wydaje się, że problem należy ująć inaczej i postawić raczej tezę, że niedopuszczalnym jest zastępowanie przez organ podatkowy postanowienia o dopuszczeniu dowodu z opinii biegłego i postanowienia o przyznaniu biegłemu wynagrodzenia za sporządzoną opinię umową z biegłym, określającą m.in. wynagrodzenie za sporządzenie opinii. Rzeczą organu podatkowego będzie natomiast ustalenie takiego brzmienia umowy, żeby nie narazić się na zarzut sformułowany w cytowanym powyżej wyroku, w którym sąd stwierdził, że: „wynagrodzenie to zostało ustalone [...] <<z góry>> zanim biegły podjął jakiegokolwiek czynności, czyli w sposób zupełnie przypadkowy i dowol-

48 Wyrok WSA w Krakowie dnia 13 sierpnia 2010 r. (I SA/Kr 64/10), nieprawomocny. Na temat wynagrodzenia biegłego por. również wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 września 2005 r. (I SA/Łd 938/05).

ny, antycypując wielkość i zakres wykonanych prac. Organ podatkowy następnie ustalił wielkość wynagrodzenia w oparciu o zawartą umowę o dzieło, nie mając żadnych podstaw do kontroli prawidłowości określonego wynagrodzenia. Organ podatkowy nie może bezkrytycznie akceptować warunków płacowych przedstawionych przez biegłego, lecz jest zobligowany do ich sprawdzenia, uwzględniając kwalifikacje biegłego, potrzebny do jej wykonania czas itp. [...] przepisy precyzują natomiast sposób ustalania wynagrodzenia biegłego w oparciu o nakład pracy i poświęcony czas potrzebny do wykonania opinii, a także wydatki niezbędne do wykonania zleconej pracy, czyli o te elementy, które są znane dopiero po jej wykonaniu⁴⁹.

Ponadto, warto zauważyć, że to, jakie wynagrodzenie ostatecznie otrzyma biegły, winno zależeć od oceny sporządzonej przez niego opinii. Ocenę opinii biegłego należy przeprowadzić, biorąc pod uwagę szczególne kryteria: zgodność z zasadami logiki i wiedzy powszechnej, poziom wiedzy biegłego, podstawy teoretyczne opinii, sposób motywowania oraz stopień stanowczości wyrażonych w niej wniosków. Brak w opinii biegłego odpowiedniego uzasadnienia wniosków uniemożliwia jednak prawidłową ocenę jej mocy dowodowej, powodując, że wydanie decyzji w oparciu o taką opinię następuje z naruszeniem granic swobodnej oceny dowodów⁵⁰. Jeżeli opinia biegłego budzi wątpliwości, a zwłaszcza wtedy, gdy biegły nie podał metody ustalenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub opinia zawiera tylko kategoryczne stwierdzenia odnoszące się do takiej wartości, to należy uznać ją za niewystarczającą, gdyż nie umożliwia ona podatnikom kontroli rozumowania biegłego i organu podatkowego. Opinia biegłego oprócz konkluzji powinna także zawierać uzasadnienie zajętą stanowiska⁵¹.

Użycie w art. 6 ust. 4 u.p.c.c. zwrotu „dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy” nie powinno oznaczać bezkrytycznego – ze strony organu podatkowego – akceptowania każdej opinii biegłego. Na-

49 Wyroki WSA w Krakowie dnia 13 sierpnia 2010 r. (I SA/Kr 64/10), nieprawomocny.

50 „Nie można np. uwzględnić wyceny biegłego, jeżeli dotyczy ona wartości kosztorysowej (cen kosztorysowych) lokalu, a nie jego wartości rynkowej” – Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 382–383.

51 M. Waluga, *Ustawa...*, s. 236–237; Z. Ofiarski, *Ustawa...*, s. 383–384; B. Dauter, (w:) S. Ba-biarz..., s. 796.

leży mieć na uwadze, że opinia biegłego jest tylko jednym z dowodów w sprawie i że nie przyznano mu szczególnej mocy dowodowej (art. 180 § 1 i art. 180 o.p.). Opinia biegłego powinna zatem podlegać ocenie organu podatkowego, jak każdy inny dowód w sprawie, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.)⁵². Może być kwestionowana przez podatnika⁵³. Opinia wydana na prywatne zlecenie podatnika nie jest dowodem z opinii biegłego w rozumieniu art. 197 § 1 o.p. Złożenie takiego dowodu do akt sprawy może co najwyżej stanowić dowód w rozumieniu art. 180 § 1 o.p.⁵⁴ Jak już kilkakrotnie zauważono, podatnik ma obecnie również możliwość przedstawienia wyceny rzeczoznawcy. Organ podatkowy nie jest związany nie tylko wyceną rzeczoznawcy, ale również opinią biegłego i ma obowiązek oceny opinii biegłego w kontekście całego materiału dowodowego, ocena zaś dotyczy wiarygodności i przydatności opinii do rozstrzygnięcia sprawy. W związku z tym spór o znaczenie dowodowe opinii biegłego powołanego przez organ i opinii przedłożonej przez stronę traci na znaczeniu⁵⁵. W przypadku regulacji art. 6 ust. 4 u.p.c.c. ustawodawca zrównoważył zresztą opinię biegłego ustanowionego w sprawie przez organ podatkowy z wyceną rzeczoznawcy przedłożoną przez podatnika, dozwalając dokonywanie określenia wartości rynkowej przez organ podatkowy alternatywnie z uwzględnieniem wspomnianej opinii lub wyceny. Całkowite związanie opinią i jej bezkrytyczne przyjęcie mogłoby w istocie rzeczy przenieść ciężar rozstrzygnięcia z organu podatkowego na biegłego. Tego obowiązku nie uchyla fakt, że opinia biegłego dotyczy wiedzy nieznannej organowi podatkowemu, a w sprawie zostały wydane dwie przeciwstawne opinie. Jeżeli organ podatkowy nie jest w stanie w sposób świadomy, na podstawie zasad logiki i doświadczenia życiowego, wybrać jednej z nich jako prawidłowej, powinien dopuścić

52 Por. np. A. Hanusz, *Zasada...*, s. 64; B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 766; M. Kępa, *Tryb...*, s. 29.

53 A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 37 i n.; tenże, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym i jej granice*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10, s. 10.

54 B. Dauter, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 798.

55 P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarnowicz, *Ordynacja...*, s. 961.

cić dowód z kolejnej opinii, np. instytutu naukowego lub innego wyspecjalizowanego w danej specjalności podmiotu⁵⁶.

Tak przyjmuje się również w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, zaś trafnym przykładem takiej argumentacji w nawiązaniu do omawianej regulacji prawnej jest jedno z orzeczeń, w którym sąd stwierdził, że „wskazana w art. 6 ust. 2–4 u.p.c.c. procedura dotycząca określenia przez organ podatkowy wartości rynkowej przedmiotu umowy cywilnoprawnej nie wyłącza obowiązku uwzględnienia zasad postępowania podatkowego wymienionych w o.p., w tym wyrażonych w art. 122, 187 § 1, 188, czy też 191 tejże ustawy. Z treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. jednoznacznie wynika, że obowiązek określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej spoczywa na organie podatkowym, który posługuje się przy tym opinią sporządzoną przez biegłego. Opinia taka stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, który – jak każdy inny dowód – winien zostać poddany ocenie, zgodnie z wyrażoną w art. 191 o.p. zasadą swobodnej oceny dowodów. Ocena ta winna znaleźć wyraz w uzasadnieniu decyzji. Organ nie może natomiast bezkrytycznie, bez dokonania rzetelnej oceny przyjąć opinię biegłego, jako podstawę określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej, w szczególności w sytuacji, gdy opinię taką kwestionuje strona”⁵⁷. Określenie przez organ podatkowy wartości rynkowej nie musi w pełni odpowiadać zatem wartości wskazanej w przyjętej jako dowód w sprawie opinii biegłego lub wyceny rzeczoznawcy. W każdym przypadku wartość rynkową określoną przez siebie organ podatkowy winien jednak uzasadnić.

Określenie przez organ podatkowy wartości rynkowej podstawy opodatkowania przy wykorzystaniu opinii biegłego nie jest czymś nowym, a jedynie ma doprowadzić do wypełnienia w sposób prawidłowy normy prawnej zawartej w art. 6 ust. 1 u.p.c.c. Stąd też wartość rynkowa określona w trybie art. 6 ust. 4 u.p.c.c. musi także odpowiadać kryteriom, o jakich mowa w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. Zawarta w tym ostatnim przepisie definicja „wartości rynkowej” została bowiem stworzona na potrzeby całej ustawy i w tym sensie ma walor uniwersalny. Wymóg określenia wartości rynkowej na podstawie opinii biegłego nie upraw-

56 B. Dauter, (w:) S. Babiarz..., s. 796.

57 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2010 r. (I SA/GI 538/10).

nia zatem organu podatkowego do swobodnego kształtowania wartości rynkowej przedmiotu czynności prawnej w oderwaniu od realiów panujących na rynku w obrocie danymi dobrami⁵⁸. Przed określeniem wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej organ podatkowy powinien dokonać oceny takiej opinii pod kątem kryteriów, o których mowa w art. 6 ust. 2 u.p.c.c., a w przypadku gdy opinia nie jest opracowana z uwzględnieniem cen rynkowych – zażądać jej uzupełnienia. Organ podatkowy, dokonując określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłego (rzeczoznawcy) bez naruszenia postanowień art. 6 ust. 2 u.p.c.c., nie może jej określić w inny sposób niż na podstawie wymienionych w tym przepisie kryteriów⁵⁹. Jest to bowiem jedyny sposób określenia wartości rynkowej przedmiotu sprzedaży stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a podstawa opodatkowania musi być określona w ustawie⁶⁰.

Podwyższenie wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej dokonane przez organ podatkowy po uwzględnieniu opinii biegłego bez podania podstaw faktycznych stanowi nie tylko lukę w uzasadnieniu decyzji, ale również istotne naruszenie praw strony, która ma niezbywalne prawo wiedzieć, na jakich podstawach i przy wykorzystaniu jakich środków prawnych organ podatkowy ustala okoliczności mające wpływ na wysokość podatku. Trafnie zatem w jednym z orzeczeń skonstatowano, że „Izba Skarbowa pominęła w toku postępowania odwoławczego argumenty podatników bez podania przyczyny, dla której odmówiono im mocy dowodowej. Nie ustosunkowała się wystarczająco szczegółowo do argumentów skarżących przytoczonych w pismach z dnia [...], naruszając tym samym dyspozycję art. 210 § 1 i 4 o.p. Przytoczone okoliczności świadczą o przeprowadzeniu postępowania podatkowego wadliwie i nierzetelnie, co skłania do wyeliminowania zaskarżonej decyzji z obrotu prawnego. W przedmiotowej sprawie nie zgromadzono bowiem w sposób wyczerpujący materiału dowodowego, a dokonana przez organy podatkowe ocena dowodów nosi znamiona oceny dowolnej i przez to niedopuszczalnej”⁶¹.

58 Wyrok NSA z dnia 13 maja 2009 r. (II FSK 120/08).

59 Wyroki NSA z dnia 13 maja 2009 r. (II FSK 120/08) oraz (II FSK 436/09).

60 Art. 217 Konstytucja RP (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

61 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2004 r. (I SA/Łd 292/03).

Jak już wspomniano, w regulacji prawnej zawartej w art. 6 ust. 4 u.p.c.c. (zdanie drugie) przyjęto zasadę mającą znaczenie w postępowaniu prowadzącym do wymiaru tego podatku. Koszty opinii biegłego obciążają podatnika tylko wtedy, gdy określona na podstawie opinii biegłego wartość przedmiotu przekroczy o 33% wartość podaną przez podatnika. Kosztami tymi nie można więc obciążać podatnika w sytuacji, gdy różnica między wartością przedmiotu określoną przez organ podatkowy na podstawie opinii biegłego a wartością podaną przez podatnika jest mniejsza lub co najwyżej różnica między tymi wartościami wynosi 33%.

Należy podzielić pogląd, że niewykonanie przez nabywcę obowiązku podania na wezwanie organu podatkowego nieokreślonej wcześniej w zeznaniu wartości rzeczy lub praw majątkowych, zgodnie z art. 267 § 1 pkt 5 lit. b) o.p., spowoduje obciążenie jej kosztami opinii biegłych bez względu na wynik tych opinii⁶². Jak już wspomniano, uprzednie niewezwanie strony do podania wartości rynkowej również skutkuje nieobciążaniem strony kosztami opinii biegłego⁶³. Zachodzi jednak pytanie, czy podatnik zobowiązany jest do ponoszenia kosztów opinii biegłego rzeczoznawcy w sytuacji, gdy wskazana przez niego wartość nieruchomości, dokonana po wezwaniu organu podatkowego, nie stanowi różnicy wynoszącej 33%, o której mowa w art. 6 ust. 4 u.p.c.c. W konsekwencji odpowiedzi wymaga pytanie, która wartość stanowi o podstawie zastosowania wyliczenia 33%: określona przez strony umowy, czy też określona przez podatnika na wezwanie organu podatkowego dokonane w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c.? Zajmując stanowisko w tej kwestii, wypada podzielić pogląd wyrażony w jedynym z orzeczeń⁶⁴. W pierwszym rzędzie należy zauważyć, że ustawodawca uczynił warunek, iż dopiero po bezskutecznym upływie terminu, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c., tzn. wtedy, gdy podatnik – pomimo wezwania – nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Organ podatkowy nie może zatem odstąpić

62 S. Babiarsz, (w:) S. Babiarsz, B. Dauter, M. Niezgódka–Medek, *Koszty postępowania w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, Warszawa 2007, s. 120 i n.

63 Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r. (III SA 7572/98), LexPolonica nr 350217.

64 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lutego 2011 r. (I SA/GI 108/10) nieprawomocny.

od powołania biegłego i oprzeć się na swojej wstępnej ocenie, o której mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c. Przepisy art. 6 ust. 2, 3 i 4 u.p.c.c. kumulatywnie wprowadzają zobiektywizowane kryteria ustalania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej stanowiącego podstawę wymiaru należnego podatku, jak i następujące w określonym porządku okoliczności skutkujące możliwością obciążenia podatnika kosztami opinii, tj. tylko wtedy, gdy określona z uwzględnieniem opinii biegłego wartość przedmiotu przekroczy o 33% wartość podaną przez podatnika po wezwaniu przez organ podatkowy do jej podwyższenia. W prawie podatkowym dominującą jest wykładnia językowa przepisów prawa podatkowego i taką też należy stosować w konkretnym przypadku. Jeśli zatem podatnik złożył pisemne oświadczenie woli i podwyższył wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej, to należy przyjąć, że w.w. przepisy u.p.c.c. nie wyłączają możliwości podwyższenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej w terminie późniejszym, a wręcz bezpośrednio dopuszczają taką sytuację.

V. Wnioski

Tematyka ustalania podstawy opodatkowania w postaci wartości rynkowej przedmiotu umowy cywilnoprawnej jest stosunkowo często przedmiotem orzekania przez sądownictwo administracyjne. Wskazuje się w nim na aspekt formalny, nakazujący postępowanie według zasad przewidzianych w art. 6 u.p.c.c.⁶⁵ Podkreśla się, że ustalone przepisami prawa materialnego reguły dochodzenia do ustalenia specyficznej podstawy opodatkowania w postaci wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej ma na celu podwyższenie stopnia obiektywizmu tego rodzaju wielkości ekonomicznej wymagającej szczególnej znajomości rynku danego rodzaju rzeczy lub praw majątkowych na danym terenie. Akcentuje się w związku z tym, że niezrozumiały jest opór organów podatkowych przed dochowaniem reguł postępowania przy ustalaniu wartości rynkowej, szczególnie jeżeli zważy się, iż dopuszczenie

65 W poprzednim stanie prawnym – w art. 10 ustawy z 1989 r. o opłacie skarbowej; przy czym orzeczenia odnoszące się do minionego stanu prawnego zachowały swą aktualność. Por. M. Waluga, *Ustawa...*, s. 233.

dowodu z opinii biegłego odbywa się na finansowe ryzyko podatnika⁶⁶. Reasumując, warto zatem sformułować kilka wniosków końcowych, zastrzegając jednocześnie, że nie stanowią one wyczerpania problematyki postępowania dotyczącego określania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych, zwłaszcza tej jego części, w której dochodzi do postępowania dowodowego z uwzględnieniem opinii biegłego.

Po pierwsze, należy podzielić pogląd, że wezwanie kierowane przez organ podatkowy do podatnika w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. będzie prawidłowe tylko wówczas, gdy: a) będzie zawierało wstępną ocenę wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej, b) wartość określona w wezwaniu zostanie ustalona na podstawie danych zebranych przez organ podatkowy, nie będzie zatem wartością dowolną, c) w wezwaniu zostaną wyjaśnione przyczyny zakwestionowania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej (w przypadku, gdy wartość ta została określona w umowie), d) na prośbę podatnika należy umożliwić mu możliwość zapoznania się z wytycznymi, które stanowiły podstawę wstępnego określenia przez organ podatkowy wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej⁶⁷. Dokonywanie w ten sposób wstępnej oceny wartości rynkowej pozwoliłoby uniknąć długotrwałego postępowania podatkowego i sądowego.

Po drugie, w przypadku wezwania przez organ podatkowy w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. podatnik ma następujące możliwości: (a) może dokonać podwyższenia wartości rynkowej do wielkości akceptowanej przez organ podatkowy, (b) może nie zgodzić się z podaną wartością i pozostać przy wartości pierwotnej, (c) może nie zgodzić się z wartością podaną przez organ podatkowy i podać nową wartość podstawy opodatkowania⁶⁸. Jeżeli podatnik nie skorzysta z możliwości zajęcia stanowiska wobec wezwania organu podatkowego, wówczas tę sytuację należy traktować na równi z przypadkiem wymienionym w punkcie (b).

Po trzecie, określenie wartości rynkowej z uwzględnieniem opinii biegłego w trybie art. 6 ust. 4 u.p.c.c. następuje w dwóch ostatnio

66 Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2001 r. (III SA 37/00), Lex nr 54010.

67 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 194.

68 D. Kosacka-Łędziewicz, J. Zubrzycki, *Podatek...*, s. 87.

wymienionych przypadkach (punkty b i c) oraz w sytuacji, gdy podatnik nie zareagował na wezwanie organu podatkowego do podwyższenia wartości rynkowej (sytuacja zrównana w skutkach z przypadkiem z punktu b). Prowadząc postępowanie dowodowe, organ podatkowy rozstrzyga postanowieniem o powołaniu biegłego i przyznaje temu biegłemu wynagrodzenie za sporządzoną opinię według stawek przewidzianych odrębnymi przepisami. Nie jest prawidłowe zastępowanie przez organ podatkowy postanowienia o ustanowienie dowodu z opinii biegłego i postanowienia przyznającego biegłemu wynagrodzenie umową z biegłym o sporządzenie opinii, określającej m.in. wynagrodzenie za sporządzenie opinii.

Po czwarte, zaakcentować należy, że uregulowana w art. 6 ust. 2–4 u.p.c.c. procedura określania przez organ podatkowy wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłego nie wyłącza obowiązku przeprowadzenia tego postępowania przy zastosowaniu zasad postępowania podatkowego wymienionych w art. 122, art. 187 § 1, art. 188, czy też art. 191 o.p. Opinia biegłego powinna zostać bowiem oceniona przez organ podatkowy jak każdy inny dowód w sprawie, np. przedłożona przez podatnika wycena rzeczoznawcy, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów wyrażoną w art. 191 o.p., zaś ocena ta winna być zawarta w wydanej przez organ podatkowy decyzji.